

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.3428

Dosar nr.5958/2/2012

Ședința publică de la 24 septembrie 2014

Președinte:	.X.	- Judecător
	.X.	- Judecător
	.X.	- Judecător
	.X.	- Magistrat asistent

La data de 10 septembrie 2014, s-a luat în examinare recursul declarat de S.C. „.X.” S.A. împotriva sentinței civile nr. .X. din 01 iulie 2013 și a Încheierii din 20 mai 2013 ale Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal și recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Încheierii din 20 mai 2013 a aceleiași instanțe.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 10 septembrie 2014 și au fost consemnate în încheierea de ședință de la aceeași dată, pronunțarea deciziei fiind amânată succesiv, la 17 septembrie 2014, respectiv, pentru astăzi 24 septembrie 2014.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, astfel cum a fost precizată ulterior, reclamanta S.C. „.X.” IFN S.A. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor

Contribuabili ca prin hotărârea judecătorească ce se va pronunța să se dispună:

- Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-.X./26.04.2012 (în continuare „Decizia de impunere”), și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./26.04.2012;

- Anularea Deciziei nr. 348/03.08.2012 de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală;

- Obligarea ANAF, în temeiul art. 18 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 554/2004, la plata de penalități către reclamantă în cuantum de 2.000 lei pentru fiecare zi de întârziere în situația neîndeplinirii în termen a obligațiilor stabilite de instanță privind soluționarea Contestației fiscale;

- Exonerarea reclamantei de la plata sumei de .X. lei, reprezentând .X. lei taxa pe valoarea adăugată, .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, astfel cum aceasta a fost reliefată în Decizia de impunere;

- Obligarea părâtelor la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de soluționarea prezentei cauze.

În motivarea în fapt a acțiunii, reclamanta a arătat, în esență, faptul că, .X. este o societate pe acțiuni al cărei obiect principal de activitate în România este „Leasingul financiar”, conform codului CAEN 6491.

Desfășurarea activității de finanțare are loc în conformitate cu prevederile Ordonanței 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing prin care reclamanta încheie contracte de leasing financiar pentru mijloace de transport sau echipamente, atât cu persoane fizice cât și cu persoane juridice române.

În data de 23.01.2012 s-au prezentat la sediul societății reclamantei inspectorii fiscali, în vedere efectuării unei inspecții fiscale parțiale cu privire la modul de evidențiere, înregistrare și declarare a TVA pentru perioada 01.12.2008 - 31.12.2011.

La finele inspecției fiscale, în data de 26.04.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul DGAMC au emis Decizia de impunere și Raportul de Inspecție Fiscală prin care se impun obligații suplimentare societății reclamante în sumă totală de .X. lei cu titlu de T.V.A., precum și sume accesorii aferente în valoare totală de .X. lei.

Reclamanta a mai susținut că pentru toată perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare în ceea ce privește bunurile nerecuperate aferente contractelor reziliate și mai susține că baza legală invocată de organele fiscale, respectiv H.G. nr. 150/2011 a intrat în vigoare la data de 1.03.2011 astfel încât apreciază că s-au aplicat retroactiv dispozițiile noului act normativ.

A mai arătat reclamanta că prevederile H.G. nr.150/2011 nu au fost menționate în actele administrativ fiscale contestate și prin urmare a existat o extindere nejustificată a bazei de impozitare pe o perioadă de timp în care nu existau mențiunile specifice aduse de Hotărârea de Guvern menționată, precum și o încălcare a dispozițiile art. 42 lit.t) din Codul de procedură fiscală cu privire la conținutul și motivarea actului administrativ fiscal, acesta fiind un motiv de nelegalitate a actelor administrativ contestate.

De asemenea, reclamanta a apreciat că, în mod nelegal, i s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere pentru bunurile nerecuperate aferente contractelor de leasing, reziliate înainte de data de 1.03.2011 deoarece nu exista o normă juridică cu privire la stabilirea bazei de impunere pentru astfel de situații până la intrarea în vigoare a H.G. nr. 150/2011.

De asemenea, a arătat că în baza contractului de leasing încheiat și a legislației în vigoare la acea dată, respectiv O.G. nr. 51/1997 utilizatorului i se transmite dreptul de folosință și posesia bunului, societatea păstrând nuda proprietate, iar pe toată perioada derulării contractului, toată riscurile și obligațiile asupra bunului aparțin utilizatorului iar societatea nu înregistrează în contabilitate bunul ce face obiectul contractului de leasing, ci valoarea capitalului contractului întrucât din punct de vedere fiscal ea operează o

operațiune de finanțare conform punctului 259 din Ordinului BNR nr.13/2008.

Chiar dacă la data de 1.03.2011 a fost adoptată H.G. nr. 150/2011 prin care au fost introduse precizări specifice la punctele 2 și 9 de la litera E „taxa pe valoarea adăugată” prin care se asimilează bunurile nerecuperate ca lipsă în gestiune a companiilor de leasing, este nelegală decizia de impunere prin care s-au stabilit sume suplimentare, prevederile legale menționate nefiind conforme cu Directiva europeană 2006/112/CE cu privire la T.V.A. care, la data aderării României la UE trebuie să fie corect transpusă în legislația națională.

Referitor la stabilirea obligației suplimentare de plată a T.V.A. aferentă ratelor de leasing și dobânzilor acestora nerefacturate până la data inspecției, cu penalitățile aferente, reclamanta a susținut că a procedat la rescadențarea ratelor de leasing întrucât utilizatorii au întâmpinat probleme economice, aflându-se în imposibilitatea de a-și achita datoriile față de aceasta.

În drept, reclamanta și-a întemeiat acțiunea pe dispozițiile art. 8 alin.1 coroborat cu art. 11 lit.a) și art.18 din Legea nr. 554/2004, art. 70 alin. 1 și art. 218 Cod procedură fiscală, art.209 Cod procedură fiscală, celelalte dispoziții de drept național și comunitar invocate în cuprinsul acțiunii.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare, solicitând respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

În motivare, pârâta a arătat, în esență, faptul că toate aserțiunile reclamantei cu privire la aplicabilitatea în cauză a H.G. nr.150/2011 sunt în totalitate eronate.

Prin H.G. nr. 150/2011 s-a completat pct.6 al Titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu Codul fiscal. H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal este emisă pentru explicarea articolelor de lege din Codul fiscal, în cazul în speță, prevederile pct.6 din H.G. nr.44/2004 sunt emise în explicarea articolului 128 din Codul fiscal. Astfel, prin completarea pct.6 din H.G. nr.44/2004, cu

un nou alineat 6(6) dat în explicitarea art.128 din Codul fiscal, s-au adus modificări unei Hotărâri de Guvern, printr-o Hotărâre de Guvern, ce are forța legislativă egală și nu superioară.

În ceea ce privește data de la care se aplică prevederile H.G. nr.150/2011, s-a arătat că, potrivit doctrinei și jurisprudenței, prevederile anterior menționate au un caracter de interpretare a legii și sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ pe care îl clarifică, fiind menite să asigure justiției o administrare de nivel superior față de vechea reglementare prin limpezirea unor aspecte juridice neclare, fiind o excepție de la principiul neretroactivității legii civile, în acest sens pronunțându-se și Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr.2791/2010, într-o speță similară.

A menționat pârâta că organele de control fiscal au determinat în mod corect baza de impozitare, aplicând întocmai legislația fiscală, având în vedere prevederile legale incidente, respectiv pct.18 alin.4 al titlului VI din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada decembrie 2008 – 30.02.2011.

În mod legal, organele fiscale au calificat situația nerecuperării bunurilor de către reclamantă, în termenul prevăzut de contractele de leasing sau în 30 de zile de la reziliere, ca fiind o lipsă de gestiune.

Reclamanta S.C. „X. S.A. a formulat în temeiul art. 4 din Legea nr. 554/2004 excepția de nelegalitate a pct. 2 și 9 lit. E „Taxa pe valoarea adăugată” din HG nr.150/2011 pentru modificarea Normelor metodologice ale Codului Fiscal.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare față de excepția de nelegalitate invocată de reclamanta S.C. „X.” S.A., prin care invoca, în principal, excepția lipsei calității procesuale pasive a instituției pârâte și, în subsidiar, excepția inadmisibilității cererii raportat la cercetarea, pe cale de excepție, în baza art.4 din Legea nr.554/2004, a legalității punctelor (2) și (9) litera E „Taxa pe valoarea adăugată” din H.G. nr. 150/2011, în considerarea faptului că, acest act, la care face referire reclamanta,

nu reprezintă un act administrativ unilateral cu caracter individual, ci un act administrativ normativ.

Ministerul Finanțelor Publice a formulat în temeiul art. 49 alin. (3) Cod procedura civilă cerere de intervenție în interesul Guvernului României - emitentul actului normativ (H.G. nr. 150/2011) cu privire la care reclamanta S.C. „X.” S.A. a invocat excepția de nelegalitate, în ceea ce privește pct. (2) și (9) de la lit. E „Taxa pe valoarea adăugată”.

De asemenea, pârâtul Guvernul României a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea excepției de nelegalitate formulată de reclamanta S.C. „X.” S.A. având ca obiect prevederile pct.2 și 9 de la litera E „Taxa pe valoarea adăugată” din Hotărârea Guvernului nr. 150/2011.

Prin încheierea de ședință din data de 11.02.2013 Curtea a respins excepția inadmisibilității excepției de nelegalitate a pct. 2 și 9 lit. E „Taxa pe valoarea adăugată” din HG nr.150/2011 pentru modificarea Normelor metodologice ale Codului Fiscal și a acordat termen la 18.03.2013 pentru soluționarea pe fond a cauzei.

Reclamanta S.C. „X.” S.A. a formulat în temeiul dispozițiilor art. 15 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 cerere de suspendare a executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. F-„X.”/26.04-2012, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-„X.”/26.04.2012 emise de autoritatea pârâtă, până la soluționarea definitivă și irevocabilă a acțiunii în anulare a acestor acte administrativ-fiscale ce face obiectul dosarului nr. 5958/2/2012.

De asemenea, a formulat cerere de înaintare a unor întrebări preliminare către CJUE.

Prin încheierea de ședință din 20.05.2013 Curtea de apel a admis cererea de suspendare a executării Deciziei nr. 348/3.08.2012, a Deciziei de impunere nr.„X.”/26.04.2012 și a RIF nr. „X.”/24.06.2012. A dispus suspendarea executării actelor administrativ-fiscale până la soluționarea irevocabilă a cauzei și a respins cererea de înaintare a unor întrebări preliminare către CJUE ca nefondată și a acordat termen pentru soluționarea fondului cauzei la 17.06.2013.

Prin sentința civilă nr. .X. din 1 iulie 2013, Curtea de Apel .X. – secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. „.X.” S.A., în contradictoriu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Guvernul României și intervenientul accesoriu Ministerul Finanțelor Publice, ca nefondată.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut următoarele:

- Obiectul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală privește stabilirea în sarcina societății a sumei de .X. lei T.V.A., dobânzi și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

- Referitor la aplicarea retroactivă a H.G. nr.150/2011 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 și pentru modificarea și completarea HG nr.870/2009, prima instanță a reținut că Hotărârea de Guvern menționată mai sus a modificat punctul 6 din Titlul VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 astfel:

"(5) în sensul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total ori parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare ori transformare.

6) în cazul contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, care se reziliază, se consideră că bunurile sunt lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului, în sensul art. 128 alin. (4) lit.d) din Codul fiscal, la expirarea termenului limită

prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, dar nu mai mult de 20 de zile calendaristice de la data rezilierii contractului. Baza de impozitare a livrării către sine se determină potrivit prevederilor pct.18 alin. (4). în cazul în care locatorul/finanțatorul reîntră în posesia bunurilor, aceasta are dreptul să anuleze livrarea către sine efectuată conform primei teze a prezentului alineat."

Prin urmare, a constatat instanța de fond, prin H.G. nr.150/2011 s-a completat pct.6 al Titlului VI din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu Codul fiscal. Prevederile pct.6 din H.G. nr.44/2004 sunt date în explicitarea articolului 128 din Codul fiscal. Astfel, prin completarea pct.6 din H.G. nr.44/2004, cu un nou alineat (6) dat în explicitarea art.128 din Codul fiscal, s-au adus modificări unei Hotărâri de Guvern, printr-o Hotărâre de Guvern, ce are forța legislativă egală și nu superioară.

A mai reținut curtea de apel că din Nota de fundamentare a H.G. nr. 150/2011 reiese că „promovarea acestui act normativ este determinată de necesitatea elaborării Metodologiei de aplicare unitară a dispozițiilor O.U.G. nr. 117/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar fiscale și urmărește clarificarea modului de aplicare a acestor prevederi legale, precum și a altor aspecte tehnice generate de situații apărute în aplicarea prevederilor Codului fiscal”.

Baza de impozitare stabilită de organele de inspecție fiscală contestată de reclamantă a avut în vedere dispozițiile pct.18 alin. (4) Titlul VI din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în vigoare în perioada controlată decembrie 2008- 30.02.2011: „În sensul art. 137 alin.1 lit.c) Cod fiscal baza de impozitare pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, altele decât bunurile imobile, este constituită din valoarea rămasă la care aceste bunuri sunt înregistrate în contabilitate calculată în funcție de amortizarea contabilă, dar nu mai puțin decât valoarea la care bunurile au fost imputate în cazul bunurilor constatate lipsă. Dacă

activele corporale fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este 0 sau după caz, valoarea imputată în cazul lipsurilor imputabile”.

Prin H.G. nr. 150/2011 s-a modificat pct.18 alin.4 din H.G. nr. 44/2004 în sensul adăugării următoarelor dispoziții, respectiv „pentru bunurile care fac obiectul contractelor de leasing financiar și care constituie pentru locator/finanțator o livrare de bunuri conform art. 128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, baza de impozitare este valoarea capitalului rămas de facturat”.

Astfel, a apreciat prima instanță, organele de inspecție fiscală în baza dispozițiilor legale menționate au constatat că în situația în care bunurile de capital sunt lipsă de gestiune, aceasta constituie o livrare de bunuri în sensul T.V.A. care trebuia colectată ca pentru operațiunea de livrare către sine conform art. 125¹ alin.1 pct.16 din Codul fiscal.

A mai reținut instanța de fond că societatea are calitatea de finanțator, fiind proprietarul bunurilor date în leasing, iar pentru utilizatorii care au încetat relațiile contractuale prin reziliere unilaterală și nu și-au îndeplinit obligația contractuală de restituire a bunurilor, în urma controlului fiscal, s-a făcut aplicarea dispozițiilor art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal și s-a stabilit astfel T.V.A. în sumă de .X. lei.

Potrivit dispozițiilor art. 149 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital, aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția unei persoane.

În speță, în perioada decembrie 2008 – decembrie 2011 inspecția fiscală a constatat că reclamanta, ca urmare a nerespectării de către utilizatori a obligațiilor de plată, a reziliat o parte din contractele de leasing financiar, utilizatorii fiind obligați în baza Clauzelor contractuale să restituie bunurile care au făcut obiectul contractelor. Deoarece reclamanta nu a intrat în posesia bunurilor au devenit aplicabile dispozițiile art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul

fiscal, în sensul că bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată. Prin adoptarea H.G. nr. 150/2011 s-au completat dispozițiile art. 128 alin.4 lit.d) cu alin. (6) punctul 6 care prevede că „în cazul contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporative care se reziliază, se consideră că bunurile sunt lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului în sensul art. 128 alin.4 lit.d Cod fiscal la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunurilor de către utilizator, dar nu mai mult de 30 de zile calendaristice de la data rezilierii contractului”.

A mai apreciat instanța de fond că nu pot fi reținute susținerile reclamantei referitoare la prevederile art. 16 și art.18 din Directiva a VI-a privind sistemul comun de TVA cu referire la cazurile privind livrarea către sine care nu includ și lipsa bunurilor din gestiune, cu atât mai puțin livrarea către sine, motivat de faptul că operațiunea calculării T.V.A. este de natură internă și sunt aplicabile normele interne, în speță Codul fiscal și Normele de aplicare ale acestora în concordanță cu Directiva 2006/112/CE.

Împotriva sentinței civile nr. .X. din 01 iulie 2013 și a Încheierii din 20 mai 2013 prin care s-a respins cererea de adresare a unei întrebării preliminare pronunțate de Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal a declarat recurs reclamanta S.C. „.X.” S.A. invocând dispozițiile art.304 pct.7 și 9 și art.304¹ Cod procedură civilă.

Recurenta-reclamantă a criticat soluția instanței de fond sub următoarele aspecte: Hotărârea primei instanțe este nemotivată, judecătorul fondului nu a procedat la o înlăturare motivat și argumentat în mod explicit a susținerilor din acțiunea în contencios administrativ și nici nu a prezentat în concret motivele de fapt și de drept care au formulat convingerea sa.

Hotărârea nu reprezintă decât o înșiruire de fapte și afirmații ale părților fără însă ca instanța de judecată să expună care este poziția sa motivată față de susținerile părților din proces.

În al doilea rând singurul argument juridic expus de către instanța de judecată în considerentele sentinței recurate cu privire la

obiectul propriu-zis al cererii de chemare în judecată astfel cum a fost precizată este vădit eronat întrucât susține în mod inexplicabil față de dispozițiile art.148 alin.2 și 4 din Constituția României că încălcarea de către un act normativ intern a ordinii juridice comunitare (în cauză directiva 2006/112/CE/-Directiva TVA) nu ar avea nicio relevanță juridică în cauză deoarece „operațiunea calculării TVA este de natură internă și sunt aplicabile normele interne, în speță Codul fiscal și normele de aplicare ale acestuia.

În realitate, operațiunea calculării TVA este întotdeauna una de natură comunitară întrucât potrivit dreptului comunitar TVA este un impozit indirect administrat fiscal de către statele membre în acord cu directiva, care trebuie transpusă de către acestea în acord cu marja de manevră pe care actul normativ comunitar le-o lasă.

În al treilea rând legislația română aplicată în prezenta cauză încalcă Directiva TVA întrucât niciuna dintre ipotezele reglementate imperativ de directiva TVA ca trebuind sau putând fi reglementată de statele membre ca generând o operațiune impozabilă în perspectiva TVA de timpul livrării către sine în acord cu dispozițiile art.16 și respectiv 18 din Directiva TVA nu poate fi considerată a include situația bunurilor ce nu au fost recuperate de societate de leasing de la debitorii săi în termenul în care era îndreptățită să o facă potrivit contractului sau măcar a celor lipsă din gestiune, iar față de efectul direct al dreptului comunitar legislația națională invocată de către organele fiscale trebuia înlăturată de la aplicare în prezenta cauză.

De altfel, în cadrul procedurii de infringement în stadiu incipient declanșată împotriva României, Comisia Europeană a solicitat modificarea legislației în sensul eliminării art.128 alin.4 lit.d din Codul fiscal iar Statul Român a abrogat aceste dispoziții legale tocmai în considerarea evitării continuării procedurii inițiate de comisie.

Susține în continuare nelegalitate hotărârii și din perspectiva aplicării eronate a legii naționale în acest domeniu, întrucât se prezumă în lipsa oricărei probe că bunurile care nu au fost

recuperate de societate de la utilizatori în termenul contractual la care aceasta era îndreptăţită să o facă din cauza relei credinţe a acestora din urmă, sunt lipsă din gestiune, deşi organele fiscale nu demonstrează în prealabil cum aceste bunuri au intrat în gestiunea societăţii din cea a utilizatorului aşa cum ar fi trebuit să se întâmple conform dispoziţiilor legale invocate în faţa primei instanţe de judecată.

Au fost încălcate în acest sens, regulile sarcinii probei în dreptul fiscal întrucât potrivit art.64 Cod procedură fiscală organului fiscal îi revine sarcina probei în motivarea deciziei de impunere, caracterul vădit eronat al prezumţiei fiind fără tăgadă demonstrat de continuarea recuperării bunurilor de către societate inclusiv pe parcursul procesului potrivit probelor administrate în cauză, moment de la care bunurile pot fi şi chiar sunt într-adevăr înregistrate în gestiunea sa.

În susţinerea nelegalităţii şi netemeinicii hotărârii mai arată că HG nr.150/2011 nu putea fi baza legală a deciziei de impunere şi a deciziei de soluţionare a contestaţiei nu numai pentru faptul că încalcă dreptul comunitar dar şi pentru că schimbă regimul juridic al faptului generator de TVA, introducând o prezumţie legală în sensul că nerecuperarea bunului în termenul prevăzut de contract sau în lipsa acestuia în 30 de zile de la rezilierea contractului, face ca bunul respectiv să fie considerat lipsă din gestiune, stabilind în acest sens un nou caz de impunere ceea ce contravine nu doar Codului fiscal ci şi art.139 din Constituţie şi art.23 din Codul de procedură fiscală iar pe de altă parte contravine regimului legal probelor din procedura fiscală şi cea civilă întrucât nu se pot introduce prezumţii legale prin intermediul actelor normative de forţă juridică inferioară.

Faţă de efectul generator al impunerii pe care prezumţia legală introdusă prin HG nr.150/2011 îl aduce, acest act normativ nu ar putea produce efecte decât pentru viitor adică doar după data de 1 martie 2011 orice altă situaţie fiind de natură a aduce atingere principiului certitudinii impunerii şi principiului proporţionalităţii,

care reprezintă conform jurisprudenței CJUE principii fundamentale în dreptul comunitar.

În motivarea recursului declarat împotriva încheierii din 20 mai 2013 susține că instanța de fond a respins cererea de formulare a unor întrebări preliminare în atenția Curții de Justiție a Uniunii Europene fără a motiva această soluție, în condițiile în care într-o speță identică prezentei cauze implicând o altă societate de leasing un alt complet al Curții de Apel .X. a dispus sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene spre a se pronunța cu titlu preliminar cu privire la interpretarea Directivei 2006/122/CE privind sistemul comun al TVA în sensul de a lămuri dacă «Poate fi considerată ca fiind o livrare cu titlu oneros în sensul art. 16 al Directivei 2006/122/CE sau, după caz, ca fiind o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul art. 18 al Directivei 2006/122/CE, situația bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar care, urmare a rezilierii contractului din culpa utilizatorului, nu au fost recuperate de societatea de leasing de la utilizatorul bunului, deși societatea de leasing a inițiat și derulat procedurile legale de recuperare a bunurilor, iar după reziliere societatea de leasing nu a mai încasat nicio sumă de bani aferentă utilizării bunului.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală formulează recurs împotriva încheierii de ședință din 20 mai 2013 prin care s-a admis cererea de suspendare a executării deciziei nr.384 din 3 august 2012 a deciziei de impunere nr. .X. din 26 aprilie 2012 și a raportului de inspecție fiscală nr. .X. din 24 iunie 2012 invocând motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă.

În motivarea căii de atac, recurenta – pârâtă aduce în esență critici încheierii recurate în sensul că aceasta a fost pronunțată cu încălcarea prevederilor legale cuprinse în art.14 alin.1 din Legea nr.544/2004 nefiind făcută dovada îndeplinirii condițiilor referitoare la cazul bine justificat și paguba iminentă.

Se arată că în mod greșit instanța de fond a reținut că a fost dovedită condiția privitoare la „cazul bine justificat” deoarece susținerile reclamantei nu sunt de natură să creeze o îndoială

serioasă cu privire la legalitatea actului administrativ, fiind necesară administrarea de probe în cadrul procesului, situație nepermisă în cadrul cererii deduse judecății.

Mai susține că organele control fiscal au determinat în mod corect baza de impozitare având în vedere prevederile legale incidente în cauză și anume pct.18 alin.4 al Titlului VI din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, situația nerecuperării bunurilor de către reclamantă în termenul prevăzut în contractele leasing sau în 30 de zile de la reziliere poate fi calificată ca lipsă în gestiune. În urma rezilierii, contractul de leasing nu mai produce efecte, astfel că prestarea de servicii constând în transmiterea folosinței bunurilor ce au făcut obiectul acestor contracte încetează.

Se arată că nu a fost probat de reclamantă nici existența unui prejudiciu material viitor și previzibil pe care l-ar suferi dacă nu se suspendă executarea actului atacat, suspendarea fiind o situație de excepție.

Astfel, intimata-reclamantă nu a probat că executarea sumei ce face obiectul actului atacat i-ar crea un prejudiciu material grav imposibil de evitat și care i-ar afecta major activitatea comercială situație imposibil de înlăturat în alt mod decât prin suspendarea executării actului atacat.

Examinând sentința și încheierea recurată prin prisma motivelor de recurs cât și sub toate aspectele așa cum permit dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă Înalta Curte constată următoarele.

Prin acțiunea dedusă judecății instanța a fost investită să se pronunțe dacă S.C. „X.” S.A. avea obligația colectării TVA aferentă unor bunuri de capital ce au făcut obiectul unor contracte de leasing financiar reziliate în condițiile în care aceste bunuri nu au mai fost recuperate de utilizator, prin actul de control statuându-se că ele intră în categoria bunurilor lipsă din gestiune, care din perspectiva TVA a fost asimilată cu o „livrare către sine” cu consecința obligativității colectării TVA pentru aceste rate de leasing care urmau să fie facturate în situația în care contractele leasing nu ar fi

încetat înainte de termen din cauza nerespectării de către utilizatori a condițiilor contractuale.

S-a făcut referire la dispozițiile art.128 alin.4 lit.d din Codul fiscal și mai ales la pct.6 din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la acest cadru normativ indicat în actele administrativ fiscale atacate prima instanță a stabilit că operațiunile de leasing sunt considerate prestări de servicii și nu livrări de bunuri și de aceea în situația rezilierii contractului de leasing, bunurile mobile corporale nerecuperate intră în categoria bunurilor lipsă în gestiune care din perspectiva TVA reprezintă o livrare către sine cu consecința obligației de a emite o autofaktură în cea de-a 15 zi lucrătoare a lunii următoare cele în care a luat naștere faptul generator al taxei.

Această interpretare este greșită și vine în contradicție cu principiile juridice și economice cu privire la operațiunile de leasing și în aceeași măsură sunt contrare prevederilor directivei europene de TVA, directivă ce nu obligă la regularizări a dreptului de deducere de TVA pentru bunuri pierdute sau distruse, atâta timp cât distrugerea sau pierderea bunurilor sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. Situația bunurilor lipsă din gestiune este prevăzută la art.185 din Directiva privind TVA ce impune ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor pierdute dar nu și pentru pierderile care s-ar datora ca urmare a intervenirii unor cauze obiective.

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (în cauza C438/2013-BCR leasing IFN-SA împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală a statuat că bunurile în cauză nu pot fi considerate ca fiind destinate utilizării în interesul propriu al persoanei impozabile sau în interesul personalului său, întrucât aceștia nu sunt în posesia lor. În al doilea rând, împrejurarea că utilizatorul rămâne în posesia acestor bunuri fără să plătească o contraprestație rezultă ca urmare a comportamentului pretins culpabil al acestuia, iar nu ca urmare a unui transfer cu titlu gratuit al respectivelor bunuri de către finanțator către utilizator. În

al treilea rând, aceste bunuri nu pot fi considerate ca fiind utilizate „în alte scopuri” decât cele ale activității economice a persoanei impozabile, din moment ce închirierea lor și, prin urmare, punerea lor la dispoziția utilizatorului constituie însăși esența activității economice a finanțatorului. Faptul că acesta nu reușește să recupereze aceste bunuri după rezilierea contractului de leasing financiar nu înseamnă că le utilizează în alte scopuri decât cele ale desfășurării activității economice.

În consecință, imposibilitatea unei societăți de leasing de a reuși să recupereze bunurile care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia, în împrejurări precum cele din cauză, nu poate fi considerată o livrare de bunuri cu titlu oneros în sensul articolului 16 din Directiva TVA.

Prin urmare interpretarea corectă a prevederilor art.128 alin.4 lit.d din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare este aceea că se impune colectarea de TVA numai pentru situația în care bunurile ar fi fost înregistrate în gestiunea societății și ulterior intervine o pierdere ireversibilă a lor, respectiv lipsesc fizic nu se mai pot identifica, au fost pierdute sau distruse din culpa societății finanțatoare.

Trebuie așadar verificat dacă după rezilierea contractelor de leasing s-a acționat pentru recuperarea bunurilor mobile dacă procedurile de recuperare au fost obstrucționate de practicile unor utilizatori care prin diverse mijloace au tergiversat restituirea și că această stare de fapt a împiedicat societatea finanțatoare să obțină venituri de pe urma bunurilor respective sau că a înregistrat costuri importante aferente procedurilor de recuperare.

Dând o interpretare greșită dispozițiilor art.128 alin.4 lit.d din Codul fiscal instanța de fond nu a verificat dacă s-a acționat pentru recuperarea bunurilor mobile ce au format obiectul contractului leasing sau dacă se poate reține o culpă a reclamantei – recurente în nerecuperarea acestor bunuri deși pe parcursul judecării cauzei dar și în cererea de chemare în judecată reclamanta a susținut că a făcut astfel de demersuri și a depus probe în acest sens, însă aceste probe nu au fost analizate din punct de vedere al veridicității lor.

În această situație Înalta Curte de Casație și Justiție în temeiul dispozițiilor art.312 alin.3 teza a II-a cu referire la art.304 pct.9 Cod procedură civilă și art.129 alin.5 din același cod constată că se impune admiterea recursului, casarea hotărârii recurate cu consecința trimiterii cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe în vederea suplimentării probatoriului în acest sens, a analizării probelor depuse la dosar pentru a nu lipsi părțile de un dublu grad de jurisdicție.

În legătură cu criticile ce vizează încheierea de ședință din 20 mai 2013 prin care s-a respins cererea de formulare a unei întrebări preliminare în atenția CJUE privind interpretarea directivei 2006/12/CE a Consiliului European din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comunitar al TVA, se constată că într-o altă cauză, o altă instanță națională a dispus sesizarea Curții spre a se pronunța cu titlu preliminar cu privire la aceeași chestiune că pe parcursul soluționării cererii de recurs CJUE s-a pronunțat prin Hotărârea din 17 iulie 2014 în cauza C438/2013-BCR leasing IFN-SA împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală situație în care nu se mai justifică o nouă sesizare astfel că aceste critici sunt lipsite de interes.

Recursul formulat de AVAS împotriva încheierii de ședință din 20 mai 2013 prin care s-a dispus suspendarea executării actelor administrat fiscale contestate este nefondat pentru următoarele considerente .

Potrivit art.14 alin.(1) din Legea nr.554/2004, „în cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art.7 a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond”.

Deci, pentru a admite o cerere de suspendare a executării unui act administrativ întemeiată pe art.14 alin.1 din Legea nr.554/2004 care este, ca regulă generală, executoriu din oficiu, instanța de fond trebuie să constate și să motiveze îndeplinirea cumulativă a celor

două condiții cerute de dispozițiile menționate, suspendarea executării unui act administrativ fiind o măsură excepțională.

Îndeplinirea condițiilor cazului bine justificat și a iminenței unei pagube sunt supuse aprecierii judecătorului, care efectuează o analiză sumară a aparenței dreptului, pe baza circumstanțelor de fapt și de drept ale cauzei. Acestea trebuie să ofere indicii suficiente de răsturnare a prezumției de legalitate și să facă verosimilă iminența producerii unei pagube în cazul particular supus evaluării.

Cazul bine justificat este definit de art.2 alin.(1) lit.t) din Legea nr.554/2004 ca fiind o împrejurare legată de starea de fapt și de drept, de natură să creeze o îndoială serioasă asupra legalității actului administrativ.

După cum se constată, prima instanță, soluționând cererea de suspendare a apreciat în mod corect că în cauză este îndeplinită condiția referitoare la „cazul bine justificat” câtă vreme s-a pus în discuție încălcarea principiului neretroactivității legii civile prin aplicarea prevederilor HG nr.150/2011, dar și având în vedere împrejurarea că prin OG nr.15/2012 au fost abrogate dispozițiilor art.128 alin.(4) lit.d din Codul fiscal, dispoziții în baza cărora organele fiscale au recalculat TVA colectată și stabilite de societate la care s-au calculat accesorii.

Față de cele reținute, instanța de recurs apreciază că aceste împrejurări care au legătură cu dispozițiile legale incidente cauzei și implicit cu modul în care vor fi interpretate și aplicate în ceea ce privește fondul cauzei, sunt de natură să creeze o îndoială în privința legalității actului administrativ fiscal menționat și conduc la concluzia că este îndeplinită condiția referitoare la cazul bine justificat impusă de art.14 alin.(1) din Legea nr.554/2004, astfel cum este definit de art.2 alin.(1) lit.ț) din legea menționată.

Din dispozițiile art.2 alin.(1) lit.ș) din Legea nr.554/2004, rezultă că noțiunea de pagubă iminentă are în vedere producerea unui prejudiciu.

În cauză, este necontestat că, urmare a executării sumelor impune prin actele a căror suspendare a executării se solicită,

societății reclamante i-ar fi diminuate substanțial activele nete cu consecințe în plan economic, social, etc.

Or, în situația în care acest lucru are la bază un act administrativ fiscal în privința căruia s-a reținut că există o îndoială serioasă în privința legalității, diminuarea respectivă nemaiavând caracter prezumat legal, se reține că este îndeplinită condiția pagubei iminente.

Astfel, față de toate considerentele expuse, instanța de recurs apreciază că soluția instanței de fond de admitere a cererii de suspendare formulată de societatea reclamantă este temeinică și legală, motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă, fiind nefondat.

În concluzie, în temeiul art.312 alin.(1) teza a II-a din Codul de procedură civilă, art.20 din Legea nr.554/2004, modificată și completată, Înalta Curte va respinge recursul formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Încheierii din 20 mai 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal prin care s-a dispus suspendarea executării actelor administrativ-fiscale contestate.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursul declarat de S.C. „.X.” S.A. împotriva sentinței civile nr..X. din 01 iulie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Respinge recursurile declarate de S.C. „.X.” S.A. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Încheierii din 20 mai 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 24 septembrie 2014

JUDECĂTOR,	JUDECĂTOR,	JUDECĂTOR,
.X.	.X.	.X.

MAGISTRAT ASISTENT,
.X.